

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 36169C

Inscrit le 16 avril 2015

Audience publique du 11 juin 2015

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 1^{er} avril 2015 (n° 35914 du rôle)
dans un litige ayant opposé
la société anonyme ... S.A., ...,
à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements**

-

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 36169C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 16 avril 2015 par Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 14 avril 2015, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 1^{er} avril 2015 (n° 35914 du rôle) dans un litige ayant opposé la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° ..., à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 26 janvier 2015 en matière d'échange de renseignements, le tribunal ayant déclaré le recours en annulation de cette décision justifié, partant annulé cette dernière et renvoyé le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause, tout en rejetant la demande en allocation d'une indemnité de procédure sollicitée par la partie demanderesse et en condamnant l'Etat aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 13 mai 2015 par Maître David MARIA, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT et Maître Laurent MAHAUX, en remplacement de Maître David MARIA, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 mai 2015.

-

Par courrier du 26 janvier 2015, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée la « *société* ... », de lui fournir des renseignements, pour le 3 mars 2015 au plus tard, suite à une demande d'échange de renseignements du 19 novembre 2014 de la part de l'autorité compétente espagnole sur la base de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales du 3 juin 1986, ci-après désignée par la « *Convention* », et sur base de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *loi du 29 mars 2013* », portant transposition de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Cette décision est libellée en les termes suivants :

« (...) Suite à une demande d'échange de renseignements du 19 novembre 2014 de la part de l'autorité compétente espagnole sur base de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'Espagne du 3 juin 1986 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 3 mars 2015 au plus tard.

Identité de la personne concernée par la demande :

... ..

Date de naissance : ...

Adresses supposées en Espagne : ..., ... et

..., ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de Monsieur ..., qui serait résident fiscal espagnol selon les autorités fiscales espagnoles, celles-ci nécessitent des renseignements sur les revenus mondiaux de celui-ci, donc y compris ceux perçus par la société ... SA, afin de déterminer l'impôt à payer en Espagne.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants :

- Veuillez fournir pour la période de 2005 à 2009 une liste détaillée (nombre de titres, dénomination et valeur comptable) au 31 décembre des titres valeurs représentatifs de la participation financière dans d'autres entités, comptabilisée sur le poste « Participations » de l'actif des immobilisations financières.*
- Veuillez fournir pour la période de 2005 à 2009 l'identité (nom ou raison sociale, numéro d'identification fiscal et domicile social) des personnes ou entités créancières de ... SA, légitimées pour exiger l'exécution des obligations reconnues sur le poste autres dettes du passif. Ces obligations ont-elles été contractées avec M. ou toute autre personne physique ou morale rattachée*

à ce dernier, en particulier avec la société ... (domiciliée au Bahamas). Veuillez ajouter les copies des contrats publics ou privés signés entre les parties ou tout autre document qui prouve l'origine des engagements acquis, les garanties fournies (garants, cautions, ...) et le montant des contreparties ou les rentabilités convenues.

- *Veuillez fournir le détail des frais généraux et autres charges, y compris copies des contrats de fourniture et une copie du contrat de bail pour la période de 2005 à 2009.*
- *Veuillez fournir les copies des procès-verbaux de l'assemblée générale des actionnaires et des réunions du conseil d'administration de la constitution de la société au 31/12/2010.*
- *Veuillez indiquer si ... SA était titulaire en 2008 et 2009 d'une ligne de téléphone individuelle et exclusive pour l'entité et si elle apparaissait dans les annuaires téléphoniques du Luxembourg.*

En rapport avec le prêt de valeurs qu'en avril 2005 ... SA a réalisé en faveur de ..., veuillez fournir les renseignements suivants :

- *Une copie du document authentique, sous seing privé, sur papier ou à l'aide d'un moyen électronique, quoi qu'il en soit dûment collationné, du contrat cadre par lequel il a été convenu de virer temporairement par l'entité prêteuse (... SA) à l'emprunteur ... la somme de ... d'actions ordinaires de l'entité*
- *Une copie conforme du reste de documents qui pourraient avoir été souscrits en exécution du contrat cadre, ou liés à cette opération, pour convenir les caractéristiques spécifiques du prêt, en particulier celles concernant les délais, les amortissements anticipés, les garanties données, les obligations et interdictions et les commissions et intérêts convenus.*
- *Une copie conforme du contrat par lequel, le 24 juillet 2006, ... SA a augmenté en faveur de ... le prêt de valeurs, en transférant temporairement à l'emprunteur ... nouvelles actions de ..., en raison de ce qui était convenu en rapport avec la souscription préférentielle dans cette entité par ... SA, du 14 juillet 2006.*
- *Le détail et les preuves documentaires de l'intérêt généré et/ou versé, reçu par le prêteur pendant les exercices 2007, 2008 et 2009, ainsi que de toute autre contrepartie ou utilité qui aurait été convenue pour rémunérer pendant ces années le prêt de valeurs.*
- *Le détail et les preuves documentaires de la destination donnée par ... SA aux rétributions obtenues durant la période 2005-2009 pour son prêt de titres de*
- *Le détail et les preuves documentaires des impôts sur le capital qui, le cas échéant, auraient grevé à l'origine (retenue en UK) ou à destination (Lux) les revenus obtenus pendant les exercices 2007, 2008 et 2009 pour ladite cession temporaire à un tiers d'une partie de son portefeuille de valeurs.*
- *Une liste des comptes bancaires où ont été versés les flux d'argent générés par cette opération.*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 février 2015, la société ... fit introduire un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 26 janvier 2015.

Dans son jugement du 1^{er} avril 2015, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, le déclara justifié et annula la décision directoriale du 26 janvier 2015.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 16 avril 2015, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 1^{er} avril 2015.

L'Etat reproche au tribunal d'avoir fondé son analyse sur un raisonnement erroné et manifestement contraire à la finalité des dispositions sur lesquelles la demande des autorités espagnoles est fondée et d'avoir omis de prendre en considération les arguments développés par le délégué du gouvernement en première instance.

L'Etat souligne préliminairement que la décision directoriale déferée aurait été prise suite à une demande de renseignement fondée à la fois sur la Convention et sur la directive 2011/16 et que le directeur aurait fondé sa décision sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 qui prévoieraient des obligations d'assistance plus larges que celles prévues par la Convention et qui suivraient le standard international applicable en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales. L'Etat ajoute que la Convention ne saurait limiter les possibilités d'assistance plus large instaurées par le droit de l'Union européenne qui primerait sur les Conventions fiscales conclues entre Etats membres.

Quant au fond, l'Etat rappelle que la norme de la pertinence vraisemblable consacrée par la directive 2011/16 correspondrait pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, de manière que le même examen du respect de ce critère serait à effectuer dans le cadre de l'application de la directive 2011/16. L'Etat soutient que la demande des autorités espagnoles satisferait à toutes les conditions légales pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, de sorte que ce serait à juste titre que le directeur y a fait droit. Ainsi cette demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'un examen, à savoir Monsieur, tout comme elle contiendrait toutes les indications concernant les renseignements recherchés et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés. Après avoir cité la description générale de l'affaire et le but fiscal mis en avant par les autorités espagnoles, l'Etat considère que ce descriptif serait précis et détaillé, qu'il décrirait les opérations de contrôle en cours et les résultats des recherches d'ores et déjà obtenus, de manière qu'il serait démontré que les autorités fiscales espagnoles auraient utilisé leur source habituelle de renseignements prévue par la procédure fiscale interne avant de s'adresser à l'autorité compétente luxembourgeoise. Il rappelle également que le présent litige serait un contentieux d'annulation et non de réformation, de sorte que son objet serait limité au contrôle de la régularité de la décision directoriale du 26 janvier 2015 et non pas étendu à l'analyse du fond, dont notamment l'ensemble du dossier ayant pour objet le contrôle fiscal de Monsieur ... en Espagne.

Relativement à la finalité fiscale des renseignements demandés, l'Etat estime que les premiers juges, en relevant que les autorités espagnoles conditionneraient elles-mêmes leur pouvoir d'imposition à la condition de la résidence fiscale en Espagne de Monsieur ... et en déduisant des explications des autorités espagnoles qu'une telle résidence serait toujours incertaine et que lesdites autorités ne seraient partant pas encore fixées quant à leur pouvoir d'imposer Monsieur ... en Espagne, de manière que les sources internes à disposition des autorités espagnoles n'auraient pas encore été totalement épuisées et que la finalité fiscale de la demande d'échange de renseignements resterait dès lors sujette à caution, auraient opéré un raisonnement qui devrait être qualifié de contre-sens juridique et qui devrait partant encourir la réformation. En effet, les autorités espagnoles n'auraient nullement douté de leur pouvoir d'imposer la personne visée par la demande litigieuse et leur demande serait tout à fait claire sur ce point, de manière qu'elle aurait été interprétée par le tribunal. L'Etat insiste pour dire que les contrôles opérés en Espagne auraient révélé que Monsieur ... résiderait effectivement en Espagne en dépit de ses allégations quant à sa résidence aux Bahamas. L'Etat estime que l'emploi du conditionnel ne saurait être invoqué en ce sens que les autorités fiscales espagnoles considéreraient que la résidence fiscale de Monsieur ... serait toujours incertaine et qu'elle ne serait pas encore fixée quant à leur pouvoir d'imposer ce dernier, au motif que la valeur temporelle du conditionnel refléterait en l'espèce le style indirect, soit la reprise de la teneur des rapports du contrôle, et non pas une hypothèse incertaine ou un souhait. En outre, l'analyse littérale et grammaticale à laquelle le tribunal s'est livré pour en tirer des conclusions erronées ne serait pas pertinente en l'espèce, le formulaire ayant été rempli par un locuteur espagnol dont le français ne serait pas la langue première. L'Etat ajoute que toute allégation quant à la résidence fiscale de Monsieur ... serait inopérante, alors que l'échange de renseignements sur base de la directive 2011/16 ne serait pas restreint à des personnes résidentes d'un des Etats concernés. Finalement, l'Etat considère que le tribunal se serait arrogé en l'espèce un droit de contrôle allant au-delà de la pertinence vraisemblable et que le juge de l'Etat requis ne serait pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle, lequel justifiait la demande de renseignements, est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités sont vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle de la requête poursuivie dans l'Etat requérant. L'Etat déduit à partir de ces éléments que la demande de renseignements des autorités espagnoles n'aurait pas été formulée de manière hasardeuse ou spéculative, mais qu'elle établirait au contraire que les renseignements demandés présenteraient *prima facie* un lien direct avec le contrôle fiscal en cours en Espagne, de manière qu'il serait à considérer comme vraisemblablement pertinent pour l'administration espagnole requérante.

Sur base de cette argumentation, l'Etat conclut partant à la réformation du jugement entrepris.

L'intimée considère par contre que la décision déferée ne serait pas conforme à l'environnement juridique dans le cadre duquel elle a été émise. Elle rappelle les bases légales possibles et les principes jurisprudentiels relatifs à l'application de ces bases légales pour en déduire que la décision déferée devrait être fondée sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 dans la mesure où la Convention ne serait applicable dans sa teneur actuelle qu'à partir du 1^{er} janvier 2011, tandis que les renseignements sollicités par les autorités espagnoles porteraient sur les années 2005 à 2010. Elle analyse ensuite le critère de la pertinence vraisemblable et les conditions auxquelles une demande d'échange de renseignements devrait satisfaire. Elle considère que la demande des autorités espagnoles du 17 novembre 2014 utiliserait constamment le conditionnel qui ferait ressortir le caractère simplement hypothétique de la résidence espagnole de Monsieur ..., ledit caractère se trouvant confirmé par l'indication de deux adresses possibles de résidence. L'intimée épingle la contradiction dans l'argumentation étatique d'après laquelle, d'une part, l'usage du

conditionnel refléterait le style indirect qui ne serait accessible qu'à un locuteur ayant un excellent niveau de français et, d'autre, part, le même usage du conditionnel résulterait de la rédaction de la demande par un Espagnol dont le français n'est pas la première langue. Finalement, l'intimée estime que même en admettant que l'échange de renseignements ne serait pas restreint aux personnes résidentes, les informations concernant les revenus mondiaux d'une personne ne pourraient être vraisemblablement pertinentes que si la personne faisant l'objet du contrôle est résident fiscal de l'Etat requérant.

Il y a liminairement lieu de rappeler qu'une demande d'échange de renseignements provenant des autorités espagnoles peut être basée soit sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 27 de la Convention. Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée. La directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres de l'Union européenne sur les conventions de non-double imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition du droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de non-double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de non-double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1^{er}, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il était loisible aux autorités espagnoles d'invoquer à la fois la directive 2011/16 et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il a incombé au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national, sinon d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions respectivement conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, il se dégage du libellé de la décision d'injonction directoriale déferée que la demande des autorités espagnoles a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16 et que le directeur fait référence, dans la rubrique « *Concerne* », à la fois à la loi du 31 mars 2010 et à la loi du 29 mars 2013. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* » sans autrement préciser les dispositions de droit international ou national par rapport auxquelles il a examiné le respect de ce critère. Le libellé de la décision déferée permet donc *a priori* de conclure que le directeur a suivi les autorités espagnoles et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 et dès lors sur ces deux ensembles de dispositions.

Cependant, dans la mesure où le délégué du gouvernement argue valablement que la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 prévoient un échange de renseignements plus large que la Convention et où son argumentation vise essentiellement la conformité de la

décision directoriale déferée à cet ensemble de normes, il y a lieu d'examiner la validité de ladite décision principalement par rapport à ce cadre légal.

Dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16, les obligations de communication, sur demande de la part d'autorités d'autres Etats membres, de renseignements par les autorités luxembourgeoises sont définies par l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1^{er}, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives* ».

Par rapport au contenu nécessaire d'une demande de la part d'une autorité d'un autre Etat membre, l'article 2, *sub k*) de la loi du 29 mars 2013 définit l'échange de renseignements sur demande comme « *tout échange d'informations réalisé sur la base d'une demande introduite par l'Etat membre requérant auprès de l'Etat membre requis dans un cas particulier* ». L'article 20 de la loi du 29 mars 2013, après avoir indiqué dans son paragraphe (1) que « *les demandes d'informations et d'enquêtes administratives introduites en vertu des articles 5 et 6 ainsi que les réponses correspondantes, les accusés de réception, les demandes de renseignements de caractère général et les déclarations d'incapacité ou de refus au titre de l'article 8 sont, dans la mesure du possible, transmis au moyen d'un formulaire type adopté par la Commission européenne (...)* », précise dans son paragraphe (2) que « *les formulaires types visés au paragraphe (1) comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

- a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;*
- b) la finalité fiscale des informations demandées.*

L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise ».

Ces dispositions de la loi du 29 mars 2013 constituent la transposition fidèle des articles 3, *sub 8*), 5 et 20 de la directive 2011/16.

Il s'ensuit qu'une requête d'échange de renseignements sur demande n'est à considérer comme portant sur un cas particulier que si, au minimum, l'autorité requérante fournit à l'autorité requise les informations essentielles, premièrement, concernant l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise, dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale, à savoir des indications relatives aux nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout autre élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. Il en découle nécessairement que l'échange de renseignements sur demande instauré par la directive 2011/16 ne peut concerner que des cas d'imposition de contribuables individuellement identifiés.

La loi du 29 mars 2013 ne définit pas plus loin la condition suivant laquelle les informations demandées doivent être vraisemblablement pertinentes pour l'administration

dans le cadre de l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts couverts par la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 à situer par rapport aux cas particuliers de personnes identifiées faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

Cependant, le considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16 décrit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : *« Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la « pertinence vraisemblable » vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des « recherches tous azimuts » ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez soupagement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif ».*

La norme de la pertinence vraisemblable consacrée par la directive 2011/16 correspond partant pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune pour l'application de l'article 26 dudit Modèle dans sa teneur au moment de l'adoption de cette directive (cf. notamment Cour adm. 8 janvier 2015, n° 35505C du rôle).

Ainsi, cette condition implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, commentaire de l'article 26, n°s 5, 5.1 et 9), et ensuite que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 précise ainsi que *« l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante »* (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7).

Tout d'abord, il convient de préciser, de concert avec les premiers juges, que la demande de renseignements en cause définit l'identité de la personne concernée par l'enquête en cours en Espagne comme étant Monsieur ... dont le *« numéro d'identification fiscal »* est le *« ... »*, de sorte que la condition d'identification de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête se trouve remplie en l'espèce.

En ce qui concerne la question de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par rapport au descriptif du cas d'imposition et à la finalité fiscale invoquée, la Cour rejoint les premiers juges dans leur analyse que la loi du 29 mars 2013 et la directive 2011/16 n'excluent pas l'échange de renseignements concernant une personne qui se prévaut de sa résidence fiscale dans un autre Etat. En effet, dans la mesure où la directive 2011/16 dispose dans son article 2, paragraphe 1^{er}, qu'elle *« s'applique à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales »* et où elle impose dans son article 1^{er} que les *« États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts visés à l'article 2 »* sans poser une quelconque restriction relative au cercle de personnes pouvant faire l'objet d'un échange de

renseignements, il y a lieu de conclure que la même directive 2011/16 impose aux Etats membres de donner suite à une demande d'échange de renseignements émanant d'un autre Etat membre et portant sur une personne qui n'est résidente d'aucun des deux Etats membres impliqués. La qualité de résident d'un Etat tiers par rapport aux Etats requérant et requis dans le chef de la personne visée par le contrôle dans l'Etat requérant peut néanmoins influencer sur la question de la pertinence vraisemblable de la demande de renseignements sous l'aspect de la justification d'une finalité fiscale valable ou, en d'autres termes, de l'existence d'une matière imposable dans le chef du non-résident quant à laquelle le droit d'imposition revient à l'Etat requérant. D'un autre côté, afin de satisfaire à l'exigence de la pertinence vraisemblable, il suffit que les renseignements sollicités par l'Etat requérant soient relatifs à des éléments factuels qui sont de nature à influencer sur cette question de la fixation du domicile fiscal (cf. Cour adm. 11 décembre 2014, n° 35375C du rôle) ou qu'ils portent sur la détermination du revenu global de la personne visée dans la mesure où les autorités de l'Etat requérant peuvent affirmer qu'elles disposent d'éléments suffisants de nature à faire reconnaître l'existence d'une résidence fiscale dans cet Etat.

En l'espèce, les autorités espagnoles exposent à cet égard que « *les contrôles réalisés jusqu'à présent mettent en évidence que M. serait résident en Espagne depuis des années, sans y avoir déclaré d'impôts. Monsieur ... déclare être résident aux Bahamas. Au cours des dernières années, il aurait eu en Espagne et à l'étranger des intérêts personnels et économiques, comme la participation directe ou indirecte dans des sociétés résidentes dans divers pays. C'est pourquoi, si on le considère résident en Espagne, il faudrait déterminer la totalité du revenu mondial qui peut lui être attribué* ».

Si la Cour rejoint encore le tribunal dans son analyse que les autorités espagnoles conditionnent elles-mêmes leur pouvoir d'imposition à la condition de la résidence fiscale en Espagne de Monsieur ..., elle ne saurait cependant le suivre dans son appréciation que les autorités espagnoles n'auraient pas encore, au moment de la demande litigieuse, été fixées sur la réalité de sa résidence fiscale en Espagne. En effet, il ne faut pas oublier que la demande a été rédigée par une personne pour laquelle la langue française est une langue étrangère. En outre, il se dégage du libellé ci-avant cité du descriptif de l'affaire que l'auteur de la demande du 17 novembre 2014 a fait un usage constant du conditionnel à l'exception de la phrase relative aux déclarations de Monsieur En fin, l'usage des termes « *mettent en évidence* » ensemble avec la forme conditionnelle du verbe être permet de conclure que le conditionnel n'est pas censé exprimer une incertitude marquée quant à la possibilité d'imputer à Monsieur ... une résidence fiscale en Espagne, mais qu'il est utilisé plutôt en raison de l'absence de décision formelle en ce sens et de l'encours de la procédure d'instruction afférente. Dans ces conditions, il faut conclure que les autorités espagnoles exposent qu'elles ont réuni des éléments dans le sens de pouvoir imputer une résidence fiscale espagnole à Monsieur ... et qu'elles entendent compléter les informations déjà réunies par des renseignements relatifs à d'éventuels revenus de Monsieur ... qui seraient d'origine étrangère, mais éventuellement imposables en Espagne. Il y a lieu d'ajouter que l'indication de deux adresses de Monsieur ... en Espagne n'est pas nécessairement à interpréter comme signe de l'incertitude quant à l'adresse de sa résidence, comme le soutient l'intimée, mais peut également être considérée comme indice du maintien de propriétés immobilières et donc d'intérêts essentiels en Espagne.

Dans ces conditions, la Cour ne saurait conclure, à l'instar du tribunal, que les autorités espagnoles, à défaut d'être fixées quant à leur pouvoir d'imposer Monsieur ... en Espagne, n'auraient pas encore épuisé les sources internes à la disposition de l'Etat requérant. Par contre, dans la mesure où il n'appartient en principe pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits

invoqués par l'autorité requérante, il échet d'admettre que les autorités espagnoles se prévalent de la possibilité de qualifier Monsieur ... comme résident espagnol afin de justifier la finalité fiscale à la base des renseignements sollicités de pouvoir établir ses revenus mondiaux, de manière que la demande litigieuse du 19 novembre 2014 doit être considérée comme conforme au critère de la pertinence vraisemblable sous cet aspect.

Il s'ensuit que le jugement n'est pas justifié en ce qu'il a annulé la décision directoriale sur base des motifs en sens contraire ci-avant visés et qu'il y a encore lieu d'examiner les autres moyens soulevés par l'intimée.

En premier lieu, elle souligne que la demande du 19 novembre 2014 indique que les opérations de contrôle porteraient sur les années 2008 et 2009, mais que les autorités espagnoles demanderaient des renseignements et documents relatifs aux exercices 2005 à 2010. Or, les années 2005 à 2007 seraient couvertes par la prescription en Espagne, de sorte que les autorités espagnoles ne pourraient pas valablement revenir sur les situations fiscales relatives à ces années.

Indépendamment de la question de la prescription prétendument acquise en Espagne par rapport aux années 2005 à 2007, la Cour constate que la demande du 19 novembre 2014 renseigne effectivement en termes clairs et non ambigus que la période visée par le contrôle s'étend du 1^{er} janvier 2008 au 31 décembre 2009. Or, si les autorités espagnoles indiquent qu'elles justifient leur demande d'obtenir des renseignements détaillés sur les participations détenues par l'intimée et sur les identités des créanciers titulaires des dettes inscrites sous le poste des autres dettes du passif en ce qui concerne tous les exercices allant de 2005 à 2009 par le fait qu'elles ont analysé les comptes annuels de l'intimée relatifs à ces exercices tels que déposés au registre de commerce et des sociétés, il ne se dégage pas des éléments en cause en quoi ces renseignements relatifs à la situation de l'intimée durant les années 2005 à 2007 seraient pertinents pour la détermination du revenu mondial de Monsieur ... pour les années 2008 et 2009, de manière que l'argumentation de l'intimée est justifiée et que la décision déferée doit encourir l'annulation dans cette mesure.

En deuxième lieu, l'intimée estime que, sans contester dans leur demande du 19 novembre 2014 la qualité de société résidente pleinement imposable au Luxembourg dans son chef, les autorités espagnoles solliciteraient néanmoins certaines informations qui relèveraient de son patrimoine et de sa substance au Luxembourg, de manière à ne présenter aucun lien retraçable avec la détermination du revenu mondial de la personne indiquée comme contribuable visé dans la demande de renseignements, à savoir Monsieur L'intimée estime que l'on pourrait considérer que les autorités espagnoles chercheraient à vérifier en réalité sa propre résidence fiscale sous le couvert de la finalité fiscale différente décrite dans la demande du 19 novembre 2014.

Etant rappelé que le critère de la pertinence vraisemblable implique non seulement qu'une demande d'échange de renseignements porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé, mais également que les renseignements demandés soient vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause, la Cour est effectivement amenée à questionner la pertinence vraisemblable, dans le cadre du cas d'imposition de Monsieur ..., des renseignements concernant

- le « *détail des frais généraux et autres charges, y compris copies des contrats de fourniture et une copie du contrat de bail pour la période de 2005 à 2009* » ;

- les « *copies des procès-verbaux de l'assemblée générale des actionnaires et des réunions du conseil d'administration de la constitution de la société au 31/12/2010* » ;
- l'information « *si ... SA était titulaire en 2008 et 2009 d'une ligne de téléphone individuelle et exclusive pour l'entité et si elle apparaissait dans les annuaires téléphoniques du Luxembourg* ».

Ces renseignements, dont certains portent potentiellement sur un nombre important d'opérations et de documents d'une certaine nature non autrement délimités en relation avec l'enquête en cours en Espagne, portent effectivement sur l'activité et la gestion de l'intimée qui n'est pourtant pas le contribuable concerné par l'enquête menée en Espagne et ils ne présentent, en l'absence d'éléments de précision en sens contraire, aucun potentiel de pertinence par rapport à d'éventuels revenus personnels de Monsieur Dans ces conditions, la décision directoriale encourt l'annulation en ce qu'elle requiert de l'intimée la soumission de ces renseignements et documents.

En troisième lieu, l'intimée conteste encore le rapport des autres renseignements dans leur envergure sollicitée par les autorités espagnoles et requise par le directeur avec le cas d'imposition de Monsieur ... en ce qui concerne les identités des créanciers de l'intimée durant les années en cause, l'intimée considérant que ces renseignements ne pourraient être qualifiés comme vraisemblablement pertinents que dans la mesure où ils tendraient à vérifier si Monsieur ... a la qualité de créancier de l'intimée. L'intimée estime en outre que les renseignements relatifs aux détails des participations financières détenues par elle-même et ceux demandés en relation avec le prêt de valeurs en faveur de la société ... seraient dépourvus de tout rapport avec la détermination de la résidence et la fixation des revenus mondiaux de Monsieur

Ce moyen est à abjurer en ce qui concerne les renseignements relatifs au prêt de valeurs en faveur de la société ... dans la mesure où les autorités espagnoles justifient valablement l'obtention de ces renseignements par la finalité de déterminer les commissions et « *fees* » qui pourraient avoir été alloués à Monsieur ... dans le cadre de cette opération.

D'un autre côté, le moyen est justifié en ce qui concerne les identités des créanciers de l'intimée et le détail des participations détenues par elle, étant donné qu'il ne se dégage pas des éléments fournis en cause en quoi ces informations pourraient être pertinentes dans le cadre de la détermination du revenu personnel de Monsieur ..., sauf dans la mesure où elles tendent à voir vérifier si ce dernier a la qualité de créancier de l'intimée et si celle-ci détient des participations dont la personne visée est le bénéficiaire économique.

Il découle de l'ensemble des développements ci-avant que l'appel étatique est partiellement justifié et que le jugement entrepris encourt la réformation partielle en ce que la décision directoriale déferée n'encourt l'annulation non pas intégrale, mais partielle dans la mesure précisée au dispositif.

L'intimée relève appel incident du jugement entrepris dans la mesure où le tribunal n'a pas fait droit à sa demande en allocation d'une indemnité de procédure en faisant valoir qu'au vu des lacunes de la demande des autorités espagnoles, il aurait incombé au directeur de rendre lesdites autorités attentives à ces lacunes et de requérir des compléments d'informations avant d'y donner suite, mais que l'Etat entendrait défendre à travers deux instances une décision donnant suite à une demande lacunaire et incohérente. L'intimée considère que l'attitude procédurale de l'Etat aurait engendré des frais inutiles pour elle et

que la condition d'iniquité se trouverait partant remplie, de manière qu'il y aurait lieu de lui allouer une indemnité de procédure de 5.000 euros.

Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu'il n'est pas inéquitable de laisser à charge de l'intimée les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l'octroi d'une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 16 avril 2015 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation partielle du jugement entrepris du 1^{er} avril 2015, déclare le recours en annulation dirigé par l'intimée contre la décision directoriale déférée du 26 janvier 2015 partiellement justifié et annule cette dernière dans la mesure où elle enjoint à l'intimée de :

- « fournir le détail des frais généraux et autres charges, y compris copies des contrats de fourniture et une copie du contrat de bail pour la période de 2005 à 2009 »,
- « fournir les copies des procès-verbaux de l'assemblée générale des actionnaires et des réunions du conseil d'administration de la constitution de la société au 31/12/2010 »,
- « indiquer si ... SA était titulaire en 2008 et 2009 d'une ligne de téléphone individuelle et exclusive pour l'entité et si elle apparaissait dans les annuaires téléphoniques du Luxembourg »,
- fournir « une liste détaillée (nombre de titres, dénomination et valeur comptable) au 31 décembre des titres valeurs représentatifs de la participation financière dans d'autres entités, comptabilisée sur le poste « Participations » de l'actif des immobilisations financières » et « l'identité (nom ou raison sociale, numéro d'identification fiscal et domicile social) des personnes ou entités créancières de ... SA, légitimées pour exiger l'exécution des obligations reconnues sur le poste autres dettes du passif » en ce qui concerne les années 2005 à 2007,
- fournir, concernant les années 2008 et 2009, « une liste détaillée (nombre de titres, dénomination et valeur comptable) au 31 décembre des titres valeurs représentatifs de la participation financière dans d'autres entités, comptabilisée sur le poste « Participations » de l'actif des immobilisations financières » à l'exception des participations détenues dans des entités « rattachées à » Monsieur ...,
- fournir, concernant les années 2008 et 2009, « l'identité (nom ou raison sociale, numéro d'identification fiscal et domicile social) des personnes ou entités créancières de ... SA, légitimées pour exiger l'exécution des obligations reconnues

sur le poste autres dettes du passif » à l'exception des renseignements concernant des obligations « contractées avec M. ... ou toute autre personne physique ou morale rattachée à ce dernier, en particulier avec la société ... (domiciliée au Bahamas) »,

rejette le recours de l'intimée pour le surplus,

reçoit l'appel incident de l'intimée en la forme,

au fond, le déclare non justifié,

rejette la demande de l'intimée en allocation d'une indemnité de procédure de 5.000 euros,

fait masse des dépens et les impose pour moitié à l'Etat et pour moitié à l'intimée.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller.

et lu à l'audience publique du 11 juin 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 May 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative